

Ottawa, le mercredi 31 mai 1995

Appel n° AP-92-282

EU ÉGARD À un appel entendu le 24 octobre 1994 aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15;

ET EU ÉGARD À une décision rendue par le ministre du Revenu national le 26 octobre 1992 concernant un avis d'opposition signifié aux termes de l'article 81.15 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

**ENTRE**

**P.A. BOTTLERS LTD.**

**Appelant**

**ET**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

**DÉCISION DU TRIBUNAL**

L'appel est admis en partie. Le Tribunal renvoie l'affaire à l'intimé afin qu'il calcule l'affectation appropriée pour les coûts de transport à appliquer aux ventes de l'appelant pendant la période en cause et qu'il ajuste, en conséquence, la pénalité et les intérêts.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau  
Membre président

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey  
Membre

Lyle M. Russell

Lyle M. Russell  
Membre

Michel P. Granger

Michel P. Granger  
Secrétaire

**RÉSUMÉ OFFICIEUX**

**Appel n° AP-92-282**

**P. A. BOTTLERS LTD.**

**Appelant**

et

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

*L'appelant, un embouteilleur franchisé de Coca-Cola dans les régions de la Saskatchewan et du Manitoba, produit et embouteille des boissons gazeuses, des jus, de l'eau gazéifiée ainsi que d'autres produits qu'il vend à des détaillants et à des grossistes. L'appelant vend aussi des boissons en canettes achetées à l'acquittée. Par conséquent, les boissons en canettes ne sont pas taxables. Il y a deux questions en litige dans le présent appel, à savoir : 1) si le calcul fait par l'appelant relativement aux coûts de transport a été effectué conformément à la Loi sur la taxe d'accise et à son règlement; et 2) si le Tribunal est habilité à annuler la pénalité et les intérêts exigés aux termes de la Loi sur la taxe d'accise.*

**DÉCISION :** *L'appel est admis en partie. Le Tribunal est d'avis qu'il convient d'imputer une partie des dépenses totales aux coûts associés aux marchandises exonérées de taxe et de soustraire à la fois les recettes des ventes de boissons en canettes et les coûts associés à la livraison de ces produits des dépenses totales avant d'établir un facteur de transport pour la déduction des coûts de transport que l'appelant peut réclamer afin de déterminer le prix de vente sur lequel la taxe de vente fédérale est calculée. Le Tribunal convient avec l'avocat de l'appelant que, dans le contexte des activités de l'appelant, le poids est un facteur approprié à utiliser pour répartir les coûts de transport entre les marchandises exonérées de taxe et les marchandises taxables, les éléments de preuve montrant qu'il s'agit là du facteur clé qui permet d'établir une distinction entre elles.*

*Lieu de l'audience :* Saskatoon (Saskatchewan)

*Date de l'audience :* Le 24 octobre 1994

*Date de la décision :* Le 31 mai 1995

*Membres du Tribunal :* Arthur B. Trudeau, membre président  
Charles A. Gracey, membre  
Lyle M. Russell, membre

*Avocat pour le Tribunal :* Hugh J. Cheetham

*Greffier :* Anne Jamieson

*Ont comparu :* John R. Beckman, c.r., pour l'appelant  
Frederick B. Woyiwada, pour l'intimé

**Appel n° AP-92-282**

**P.A. BOTTLERS LTD.**

**Appelant**

et

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**Intimé**

TRIBUNAL : ARTHUR B. TRUDEAU, membre président  
CHARLES A. GRACEY, membre  
LYLE M. RUSSELL, membre

**MOTIFS DE LA DÉCISION**

Le présent appel est interjeté aux termes de l'article 81.19 de la *Loi sur la taxe d'accise*<sup>1</sup> (la Loi) à l'égard d'une décision rendue par le ministre du Revenu national le 26 octobre 1992.

L'appelant, un embouteilleur franchisé de Coca-Cola, produit et embouteille des boissons gazeuses, des jus, de l'eau gazéifiée ainsi que d'autres produits qu'il vend à des détaillants et à des grossistes. L'appelant vend aussi des boissons en canettes achetées à l'acquittée. Par conséquent, les boissons en canettes ne sont pas taxables. L'appelant exploite une installation de production à Prince Albert (Saskatchewan) et exerce des activités de distribution à Yorkton (Saskatchewan) ainsi qu'à Thompson et The Pas (Manitoba).

Dans un avis de cotisation daté du 28 février 1989, l'intimé a déterminé que l'appelant devait payer la somme de 488 738,83 \$ pour la période allant du 1<sup>er</sup> juillet 1985 au 31 décembre 1988 au titre de taxes non payées, des intérêts et de la pénalité. Par un avis d'opposition daté du 26 mai 1989, l'appelant s'est opposé à cette cotisation. Le 27 juin 1989, l'intimé a établi une nouvelle cotisation qui modifiait la cotisation d'origine en acceptant des coûts de transport plus élevés, en portant au crédit de l'appelant certaines mauvaises créances et en révisant certains frais de pénalité et d'intérêt. En conséquence, le montant de la cotisation concernant des taxes non payées, la pénalité et les intérêts a été ramené à 486 554,27 \$. L'appelant s'est opposé à cette nouvelle cotisation. Par un avis de décision daté du 26 octobre 1992, l'intimé a admis en partie l'opposition de l'appelant et a modifié l'avis de cotisation. Le montant dû au 26 octobre 1992 était de 790 981,60 \$ au titre de taxes non payées, de la pénalité et des intérêts.

À l'origine, l'appelant avait soulevé un certain nombre de questions dans son appel. Lors de l'audience, l'avocat de l'appelant a informé le Tribunal qu'il ne restait que deux questions en litige entre les deux parties, à savoir : 1) si le calcul fait par l'appelant relativement aux coûts de transport a été effectué conformément à la Loi et à son règlement; et 2) si le Tribunal est habilité à annuler la pénalité et les intérêts exigés aux termes de la Loi. En ce qui a trait à la deuxième question, l'avocat de l'appelant a indiqué qu'en dépit du fait qu'il ne l'aborderait pas, l'appelant ne voulait pas que le Tribunal ait l'impression qu'il y

---

1. L.R.C. (1985), ch. E-15.

renonce, dans l'éventualité où la cause serait portée en appel. L'avocat de l'intimé a soutenu que le Tribunal n'a pas la compétence voulue pour modifier la pénalité et les intérêts, sauf si une cotisation, pour laquelle une pénalité et des intérêts ont été exigés, est elle-même modifiée. Pour étayer cette position, il a mentionné des décisions antérieures du Tribunal<sup>2</sup>.

Pour ce qui est de la première question, le Tribunal fait remarquer que l'appelant distribue à la fois des marchandises taxables qu'il fabrique et des marchandises similaires qu'il ne fabrique pas mais qu'il achète à l'acquittée. La principale différence entre ces marchandises réside dans le conditionnement. Les marchandises taxables sont embouteillées dans des contenants de verre et les marchandises exonérées de taxe dans des canettes d'aluminium. Le fait que l'appelant devrait pouvoir déduire les coûts de transport engagés pour le transport des marchandises exonérées de taxe ne fait pas l'objet du litige. Comme il est indiqué, c'est plutôt la méthode que l'appelant souhaite utiliser pour déduire ces coûts qui fait l'objet de la contestation.

Les dispositions pertinentes de la Loi sont rédigées, en partie, comme suit :

*46. Pour déterminer la taxe de consommation ou de vente exigible en vertu de la présente partie :*

*c) dans le calcul du prix de vente de marchandises fabriquées ou produites au Canada, peuvent être exclus :*

*(ii) dans les circonstances que le gouverneur en conseil peut prescrire par règlement, une somme représentant :*

*(B) soit le coût du transport des marchandises supporté par le fabricant ou producteur lorsque le prix de vente de celles-ci comprend ce coût de transport ou bien en transportant les marchandises entre les locaux commerciaux du fabricant ou producteur au Canada, ou bien en les livrant de ses locaux commerciaux au Canada à l'acheteur,*

*calculé de la façon que le gouverneur en conseil peut prescrire par règlement.*

Les dispositions pertinentes du Règlement sur l'exclusion du coût du transport aux fins de la taxe de vente<sup>3</sup> (le Règlement) sont rédigées, en partie, comme suit :

*4.(2) Lorsque les marchandises sur lesquelles la taxe de consommation ou de vente est exigible en vertu de la partie V de la Loi sont acheminées par un moyen de transport appartenant au fabricant ou au producteur des marchandises ou loué par lui, le montant exclu au titre du coût du transport ne doit comprendre que les frais engagés à titre de propriétaire ou de locataire et reliés à l'exploitation du moyen de transport, qui sont affectés aux marchandises selon les principes comptables généralement reconnus, appliqués avec uniformité, notamment*

---

2. Voir, par exemple, *Les Presses Lithographiques Inc. c. Le ministre du Revenu national*, Appel n° 2997, le 26 juin 1989.

3. DORS/83-95, le 21 janvier 1983, *Gazette du Canada* Partie II, vol. 117, n° 3 à la p. 497.

- a) les frais d'exploitation tels les droits de permis, les primes d'assurance, les frais d'essence, d'huile et de lubrification, les frais d'entretien et de réparation et le salaire des chauffeurs;*
- b) la dépréciation; et*
- c) les frais de location.*

L'avocat de l'appelant a convoqué un témoin, M. Marc A. Hauser, directeur général de P.A. Bottlers Ltd. M. Hauser a décrit le territoire de la franchise de l'appelant qui comprenait diverses régions de la Saskatchewan et du Manitoba. M. Hauser a déclaré que l'élément principal du problème est de déterminer si des ajustements doivent être apportés à la déduction de l'appelant au titre des coûts de transport liés à la distribution de marchandises exonérées de taxe, soit les boissons en canettes d'aluminium. M. Hauser a expliqué qu'avant juin 1988, la loi ne permettait pas la vente de boissons en canettes en Saskatchewan au sud du 56<sup>e</sup> parallèle ou, en d'autres mots, elles pouvaient être vendues uniquement dans les régions les plus au nord de la province. Pour autant que M. Hauser sût, l'exception était attribuable au fait que le coût du transport de canettes vers le nord était inférieur au coût du transport de bouteilles et d'autres contenants en raison du fait qu'un moyen de transport peut prendre un plus grand nombre de canettes que de bouteilles, les canettes étant plus légères que les bouteilles. M. Hauser a indiqué que le Manitoba ne faisait pas l'objet de telles restrictions pendant la période en cause.

M. Hauser s'est dit d'accord avec le sommaire des dépenses préparé par l'intimé, et a fait remarquer que les dépenses totales comprenaient tous les coûts de transport, y compris tous les coûts liés aux marchandises exonérées de taxe. Il a expliqué que les registres comptables de l'appelant lui permettaient d'établir une affectation pour les marchandises exonérées de taxe fondée sur le poids puisque les registres des véhicules utilisés pour distribuer les marchandises comprennent le poids de chaque chargement de produits sur un véhicule. M. Hauser a fait remarquer que son affectation pour les marchandises exonérées de taxe a augmenté, passant de 8,0 p. 100 en 1986 à 18,8 p. 100 en 1988, alors que la distribution de canettes n'était plus limitée en Saskatchewan. En réponse à une question du Tribunal, M. Hauser a expliqué que les «facteurs» pour les marchandises exonérées de taxe établis par l'appelant différaient des facteurs de transport élaborés par l'intimé, les facteurs de l'appelant étant destinés à établir un montant pour le coût de la livraison des marchandises exonérées de taxe. Pour établir un facteur final de transport, ce montant ainsi que le montant des recettes obtenues des ventes des boissons exonérées de taxe seraient soustraits, respectivement, du total des coûts de transport et du total des recettes.

Au cours du contre-interrogatoire, M. Hauser a convenu que les véhicules de l'appelant ne transportaient pas toujours des marchandises exonérées de taxe. Il a aussi convenu que l'affectation de l'appelant ne comprenait pas un ratio du poids fondé sur les recettes des ventes. Quant aux questions qui consistaient à déterminer si certaines dépenses étaient directement liées au transport ou si elles variaient en fonction du poids, M. Hauser a déclaré que les salaires variaient en fonction du poids, dans la mesure où les chauffeurs qui livraient des chargements dans le nord de la Saskatchewan ou au Manitoba pouvaient transporter un plus grand nombre de produits en raison du poids plus léger des canettes. Ainsi, le revenu gagné lors d'un tel voyage pouvait être plus élevé et, comme les chauffeurs obtenaient une prime, leurs salaires étaient plus élevés que ceux des chauffeurs qui livraient des chargements ne comprenant pas de marchandises exonérées de taxe. Il a ajouté que les dépenses de location et de réparation des camions étaient fonction du poids dans la mesure où les camions étaient loués selon les produits à transporter. La nature des réparations requises variait selon le poids des produits transportés. M. Hauser a convenu que les dépenses du

transport proprement dit engagées en 1986, 1987 et au cours de la première moitié de 1988 auraient été uniquement liées aux produits transportés à Yorkton, ce qui n'aurait pas compris de marchandises exonérées de taxe.

Dans sa plaidoirie, l'avocat de l'appelant a soutenu que la démarche utilisée par l'intimé pour établir un facteur fondé sur le ratio des dépenses totales aux recettes totales serait valable si le coût de livraison des marchandises exonérées de taxe et des marchandises taxables était le même. Toutefois, il a fait valoir que les éléments de preuve montrent que ces deux coûts ne sont pas identiques. Une affectation pour le coût de livraison des marchandises exonérées de taxe est raisonnable parce qu'il en coûte moins pour livrer ces marchandises. Il a souligné que cet état de choses est manifeste non seulement dans les éléments de preuve fournis par M. Hauser, mais aussi par le fait que le total des coûts a diminué en 1988, alors que les canettes pouvaient être livrées partout en Saskatchewan, et non seulement au nord du 56<sup>e</sup> parallèle.

En outre, l'avocat de l'appelant a soutenu que la démarche de l'appelant était conforme à la Loi et au Règlement. Il s'est référé au paragraphe 4(2) du Règlement qui stipule que les coûts mentionnés au paragraphe 4(1) doivent être affectés aux marchandises sur lesquelles la taxe de vente est exigible aux termes de la Loi, conformément à des principes comptables généralement reconnus (PCGR) appliqués avec uniformité. Il a soutenu que l'intimé n'a pas affecté ces coûts aux «marchandises» parce que l'intimé a affecté les coûts à la fois aux marchandises exonérées de taxe et aux marchandises taxables.

En ce qui a trait aux PCGR et sur la façon de les appliquer dans la présente affaire, l'avocat de l'appelant a renvoyé le Tribunal au passage suivant du Manuel de l'Institut canadien des comptables agréés :

*Le coût des stocks doit être établi suivant la méthode qui permet le meilleur appariement des revenus et des dépenses. Le choix de la méthode ne doit pas être fondé sur la chronologie du mouvement des marchandises<sup>4</sup>.*

En dernier lieu, l'avocat de l'appelant a rappelé au Tribunal la décision de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Johns-Manville Canada Inc. c. Sa Majesté la Reine*<sup>5</sup> et a fait valoir que cette cause enjoignait le Tribunal à faire preuve de sens commun dans l'application des dispositions d'assujettissement à l'entreprise d'un contribuable. En outre, il a soutenu que la cause partait de la prémisse que, face à deux façons équivalentes de faire les choses, le Tribunal devait choisir celle qui bénéficie au contribuable, ou pour dire les choses simplement, en cas d'égalité, le contribuable a gain de cause.

L'avocat de l'intimé a soutenu que l'article 46 de la Loi prévoit qu'un contribuable doit établir clairement les coûts de transport engagés lorsque les marchandises sont vendues à un prix qui inclut de tels coûts. L'avocat a indiqué que, dans la présente affaire, l'appelant a suggéré, ce que l'intimé a accepté dans une certaine mesure, qu'il est peu pratique, voire difficile, d'établir un lien direct entre les coûts de livraison et les prix de vente des marchandises. C'est pourquoi l'intimé a permis le recours à une estimation pour établir un facteur de transport. Toutefois, l'avocat a fait valoir que l'appelant demande, en fait, d'ajouter de nouvelles estimations aux calculs. D'après l'avocat, à ce point, on ne dispose plus des appariements de dépenses par rapport aux recettes requis par les PCGR. L'introduction de nouvelles estimations par l'appelant minerait plutôt le principe de l'appariement sans établir de correspondance fiable entre les coûts et

---

4. *Manuel de l'ICCA*, vol. 1, Toronto, Institut canadien des comptables agréés, 1968-., à la p. 3030.13.  
5. [1985] 2 R.C.S. 46.

les recettes. En outre, l'avocat a soutenu que le témoignage de M. Hauser au cours du contre-interrogatoire a démontré qu'un certain nombre de postes inclus dans les coûts de transport de l'appelant, notamment les dépenses du transport proprement dit, n'ont rien à voir avec le poids des marchandises transportées, alors que d'autres, comme les dépenses de réparation et les salaires, n'ont qu'un faible rapport avec le poids.

L'avocat de l'intimé a fait valoir que la démarche de l'intimé dans la présente affaire tient compte de la différence entre les marchandises exonérées de taxe et les marchandises taxables en supposant qu'essentiellement, le rapport est le même. L'avocat a aussi fait remarquer qu'aucun renseignement n'a été fourni au Tribunal relativement au ratio du poids aux ventes, ce qui, à son avis, serait nécessaire pour établir les affectations suggérées par l'appelant. En outre, il a souligné qu'il est impossible d'élaborer une formule précise qui tienne adéquatement compte des PCGR lorsque des facteurs complexes comme la livraison dans différentes régions géographiques entrent en ligne de compte. En dernier lieu, l'avocat a fait valoir que la méthode de l'appelant, qui utilise le poids en tant que facteur, sous-estime les recettes et surestime les coûts de transport et constitue, en définitive, la moins précise des options soumises au Tribunal.

Dans sa réplique, l'avocat de l'appelant a convenu que certains postes de dépenses ont peut-être peu à voir avec le poids, mais que d'autres, comme les salaires, sont sous-représentés dans les facteurs de pondération suggérés par l'appelant.

Le Tribunal fait remarquer, en premier lieu, que les parties sont d'accord avec l'essentiel de la question dont est saisi le Tribunal, soit l'affectation pouvant être accordée aux marchandises exonérées de taxe dans l'établissement d'un facteur de transport pour l'appelant aux fins de la déduction pour coûts de transport de l'appelant aux termes de l'article 46 de la Loi et de l'article 4 du Règlement. Comme il a déjà été souligné, l'appelant suggère qu'un montant pour les marchandises exonérées de taxe soit soustrait des coûts de transport avant de calculer le facteur global de transport. Cela permettrait de réduire les coûts de transport de l'appelant avant le calcul du facteur de transport, donnant ainsi un facteur plus élevé et, par conséquent, une déduction plus importante.

Les éléments de preuve montrent que, relativement au paiement de la taxe de vente fédérale, l'appelant vend deux types de produits, c.-à-d. des marchandises exonérées de taxe et des marchandises taxables. Le Tribunal est d'avis qu'il n'est pas raisonnable, compte tenu des faits dans la présente affaire, d'établir une affectation en se fondant sur les recettes puisque les éléments de preuve montrent que les coûts de ces deux types de marchandises diffèrent. Il convient donc d'affecter une partie des dépenses totales aux coûts associés aux marchandises exonérées de taxe et de soustraire les recettes des ventes de boissons en canettes et les coûts liés à la livraison de ces marchandises des dépenses totales avant d'établir un facteur de transport pour la déduction des coûts de transport auxquels l'appelant a droit afin de déterminer le prix de vente sur lequel la taxe de vente fédérale est calculée. Le Tribunal convient avec l'avocat de l'appelant que, dans le contexte des activités de l'appelant, le poids est un facteur approprié à utiliser pour répartir les coûts de transport entre les marchandises exonérées de taxe et les marchandises taxables, les éléments de preuve montrant qu'il s'agit là du facteur clé qui permet d'établir une distinction entre elles. Un certain nombre d'éléments de preuve convainquent le Tribunal qu'il est plus économique de livrer des canettes que des bouteilles ou d'autres contenants, notamment le témoignage de M. Hauser, le fait que les coûts de transport ont diminué en 1988, une fois les canettes admises dans l'ensemble de la Saskatchewan, et l'augmentation du facteur de pondération pour 1988 comparativement aux années précédentes.

Pour ce qui est de l'argument de l'intimé voulant qu'un certain nombre de postes figurant sur la liste des dépenses aient peu, sinon aucun rapport avec le poids des marchandises transportées, le Tribunal convient avec l'avocat de l'appelant que ces postes, comme les dépenses de transport proprement dit, seraient compensés par d'autres postes comme les salaires, qui seraient sous-représentés.

En ce qui a trait à la question des intérêts et de la pénalité, le Tribunal convient avec l'avocat de l'intimé que le Tribunal n'est pas habilité à modifier la pénalité et les intérêts, sauf si une cotisation, pour laquelle une pénalité et des intérêts ont été exigés, est elle-même modifiée.

Par conséquent, l'appel est admis en partie. Le Tribunal renvoie l'affaire à l'intimé afin qu'il calcule l'affectation appropriée pour les coûts de transport à appliquer aux ventes de l'appelant pendant la période en cause et qu'il ajuste, en conséquence, la pénalité et les intérêts.

Arthur B. Trudeau

Arthur B. Trudeau

Membre président

Charles A. Gracey

Charles A. Gracey

Membre

Lyle M. Russell

Lyle M. Russell

Membre